

Discusión

sobre

Usos de los sistemas de contabilidad de gestión: Evidencia empírica en relaciones interorganizativas

Manuel Núñez Nickel. Universidad Carlos III de Madrid

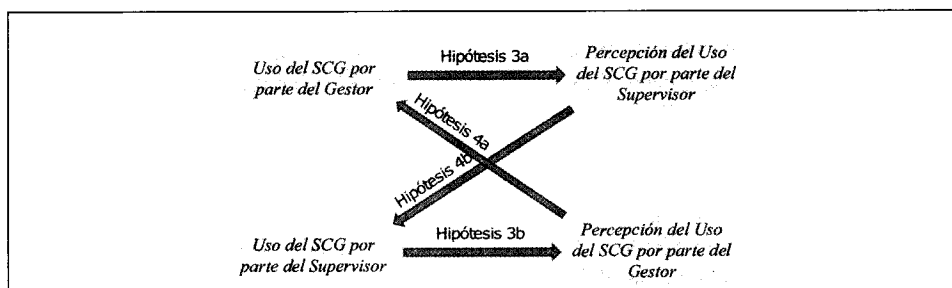
COMENTARIO INICIAL

Frente a los artículos cuyo mérito es aportar un armamento estadístico cada vez más pesado para contrastar una y otra vez las mismas teorías, el presente trabajo nos desarma simplemente aportando ideas. Es decir, nuevos e interesantes aspectos en los que no se había reparado previamente y que, sin embargo, nos permitirá, a los lectores y a los propios autores, contemplar nuevos horizontes de la investigación en Contabilidad de Gestión; sobre todo, en relación a las influencias existentes entre sus dos principales usos (Control y Gestión) y el comportamiento de los responsables que tienen que implementarlos (Supervisor y Gestor).

En el resto de la discusión, trataré de aportar mis opiniones sobre posibles mejoras, aspectos que hubiera o no hubiera tratado. El camino para expresar estas sugerencias será la crítica, pero bien entendida. Es decir, que su único afán es facilitar la construcción de nuevos retos y no la descalificación de la base firmemente consolidada que suponen las nuevas ideas que aporta este artículo.

IDEA FUNDAMENTAL: MODELO TEÓRICO

En mi opinión, la innovación del trabajo radica en las Hipótesis 3 (a y b) y 4 (a y b). Los autores reclaman haber aportado un modelo teórico, y es cierto. Luego veremos sus debilidades, pero lo que es indiscutible es que se plantean cuatro variables y la relación entre las mismas. Un resumen al mismo se podría recoger en este Gráfico 1:



Este modelo parece perfectamente lógico aunque no se desarrollasen razonamientos previos. Solamente existe una premisa y es que el mismo Sistema de Contabilidad de Gestión (SCG a partir de ahora) es utilizado por el Gestor (encargado de tomar decisiones: gestionar) y por el Supervisor (el encargado de controlar que el gestor está gestionando correctamente). Desarrollando únicamente las hipótesis nos quedarían:

- H_{3a} : El uso del SCG (se entiende que para gestionar) por parte del gestor implica que el Supervisor perciba que el gestor lo está utilizando de una forma u otra.
- H_{4b} : Esta percepción previa implicará que el supervisor realice cierto uso del mismo SCG (se entiende que para controlar al gestor).
- H_{3b} : Pero a su vez, este uso del SCG por parte del supervisor lo percibirá de cierta forma el gestor.
- H_{4a} : Y en consecuencia, afectará de nuevo al uso que se realice por parte del Gestor.

El modelo no puede ser más interesante. Aparte del interés práctico que tiene para el mundo empresarial, es un modelo que se retroalimenta, podría ser desarrollado lógicamente como lo realizan los autores en el artículo; económicamente de forma estática, maximizando las dos utilidades u objetivos de los sujetos que forman parte del problema; matemáticamente, de forma evolutiva aplicando ecuaciones diferenciales.

Cualquiera de estas posibilidades tendría suficiente entidad como para desarrollar un artículo exclusivamente teórico tratando de obtener equilibrios, o factores perturbadores de estos equilibrios.

La principal limitación que veo al artículo presente es que en realidad no se desarrolla ninguna de las mencionadas posibilidades. En mi opinión, se pierde tiempo y razonamientos en desarrollar las Hipótesis 1 y 2. Ya que por el propio diseño del problema parecen demasiado obvias para competir con las Hipótesis 3 y 4. Además al mezclar estos razonamientos no aparece un modelo tan limpio y concluyente. Considero a la Figura 1 del artículo como la prueba de lo que menciono en este párrafo.

También sería necesario aportar un mayor esfuerzo para cada una de las hipótesis (tanto las 3 como las 4). De hecho, solamente se desarrolla un único párrafo donde se mencionan las relaciones, pero no se profundiza lo suficiente como para concluir cuáles son las potencias, ni la relación funcional de estas influencias.

¿Qué líneas de investigación se abren con este modelo? Innumerables. Desde una formalización correcta del modelo original (ya que vuelvo a repetir, bien desarrollado, lo considero con entidad suficiente como para ser publicado como artículo teórico independiente, sin aportación empírica del mismo) hasta la multitud de factores que podrían modular las cuatro influencias que se desarrollan en las cuatro mencionadas hipótesis (H_{3a} , H_{3b} , H_{4a} e H_{4b}). En el fondo estamos hablando del nivel de identificación entre las percepciones y lo que ocurre en la realidad (Las dos Hipótesis 3). Además de las consecuencias de estas percepciones sobre la realidad al tomar decisiones en base a las mismas (Las dos Hipótesis 4). Por ejemplo, actuaciones de distracción para que las percepciones sean distintas según las diferentes utilidades. Mecanismos de control más sofisticados (tanto del supervisor hacia el gestor, como del gestor hacia el supervisor), para ajustar la percepción a la realidad,

mecanismos de incentivos, si no es posible ajustar más los mecanismos de control. Todos estos aspectos podrían ser líneas de investigación que se podrían incluir en el modelo madre propuesto por el artículo.

MÁS POSIBILIDADES DE INVESTIGACIÓN: MODELO EMPÍRICO

La aparente simplicidad del modelo teórico, por evidente, dificulta considerablemente la realización de una contrastación empírica simultánea. En primer lugar, estamos hablando de información altamente estratégica e interna a la empresa y, como consecuencia, de muy difícil obtención. En segundo lugar, se necesita contrastar relaciones entre opiniones de dos personas enfrentadas en sus intereses. El gestor no quiere ser supervisado y el supervisor quiere que el gestor se esfuerce al máximo. Por tanto, habrá que poner mucho cuidado al realizar las entrevistas (encuestas) para que desaparezca este sesgo. Y tercero y último, hay que hacer dos grupos de entrevistas (encuestas) una para los gestores y otra para los supervisores. Por tanto, es fundamental, que no se pierda la referencia de la relación de cada supervisor con cada gestor. Porque de lo contrario, se generarán dos muestras de muy difícil interconexión y como consecuencia los contrastes empíricos serán mucho más débiles. Teniendo en cuenta todos estos aspectos, en mi opinión se podrían realizar los siguientes artículos empíricos:

En primer lugar, se podría estimar el modelo teórico de forma global. Este podría ser estático mediante ecuaciones estructurales, siempre que se asuma que lo que se estima es el equilibrio del modelo. O lo que sería más correcto, modelos econométricos intertemporales con una ecuación por cada hipótesis, pero que evolucionen en base al tiempo. En mi opinión, esto sería lo más correcto, pero también obligaría a que las encuestas (entrevistas) fueran realizadas en distintos momentos de la vida de las distintas empresas que se elijan para formar parte de la muestra. Otra complejidad añadida.

La otra posibilidad, más asequible, es contrastar en cada artículo, hipótesis por hipótesis ampliándolas en función de los factores que puedan modular las mismas y generando muestras independientes para contrastarlas. A título de ejemplo, sin querer orientar la investigación en ningún sentido. ¿Cómo se vería modificada la percepción del supervisor si el gestor pertenece a la familia del grupo de empresas? ¿O cómo influye la capacidad de coacción, poder, signos externos del supervisor sobre la percepción del gestor? Etc. En este caso, se podrían realizar tantos artículos empíricos como grupos de factores fundamentales se identifiquen.

En mi opinión y en relación a los contrastes empíricos, la principal limitación del artículo la constituye la base de datos. Como suele pasarnos a la mayoría, imagino que la misma fue obtenida antes de haber llegado a deducir el modelo teórico completo. Y como se ha explicado anteriormente, la misma requiere de algunas exquisiteces que no tiene la aportada por los autores. De esta forma, les impide realizar una contrastación global del modelo teórico. La alternativa es contrastar hipótesis a hipótesis de forma independiente, pero al no identificar la percepción de cada sujeto con su homólogo en base a su relación independiente, en el fondo se están realizando correlaciones (contrastos) entre variables más o menos sofisticadas que a estas alturas en Contabilidad son claramente insuficientes. Como

indicaba al comienzo del artículo, una cosa es matar moscas a cañonazos y otra muy distinta es que no se exija un nivel mínimo de sofisticación empírica para un modelo teórico que merece la pena. Para este modelo, estaría perfectamente justificado y, además, sería conveniente aplicar la herramienta estadística-econométrica más sofisticada que seamos capaces de utilizar.

COMENTARIO FINAL

Como puede deducirse de los comentarios previos, en mi opinión, cada limitación aludida supone en realidad la posibilidad de realizar un nuevo e interesante artículo. Y esto, sinceramente, es muy difícil de encontrar. Confío, y animo a los autores, a que depuren el modelo (o los distintos artículos) y nos los ofrezcan en inglés. Ya sea en esta misma revista en su nueva etapa, o en cualquier otra de tal forma que podamos disfrutarlo y discutirlo a nivel internacional.